

**Лещенко Снежана Константиновна,
канд. юридических наук, доцент
доцент кафедры финансового права и правового регулирования
хозяйственной деятельности БГУ**

МЕХАНИЗМЫ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ УКЛОНЕНИЮ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ В МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОЭСР

Одной из целей двусторонних налоговых соглашений, заключаемых на основе Модельной налоговой конвенции ОЭСР 1977 г., действующей в редакции 2014 г.¹ (далее – МНК ОЭСР), наряду с устранением двойного налогообложения, является *предотвращение уклонения от уплаты налогов*. МНК ОЭСР 1963 г. и 1977 г. в названии содержали указание на эту цель. Соглашения назывались «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов». Эта ссылка в названии была исключена в 1992 году в связи с тем, что современные МНК имеют множество целей, в том числе соблюдение принципа недискриминации и административное сотрудничество.

В параграфе 7 Комментария ОЭСР к ст. 1 МНК указывается «Основная цель конвенций об избежании двойного налогообложения состоит в том, чтобы содействовать обмену товарами и услугами и перемещению капитала и лиц посредством устранения международного двойного налогообложения. Также они предназначены для того, чтобы предотвращать избежание и уклонение от уплаты налогов»².

Современная концепция предотвращения уклонения от уплаты налогов исходит из того, что во всех договорах, основанных на МНК ОЭСР, должно быть *предусмотрено обложение дохода налогом по крайней мере один раз в одном из Договаривающихся государств*. Таким образом, если государство, являющееся источником выплаты дохода, отказывается от налогообложения определенных видов дохода, ожидается, что в государстве резидентства плательщика этот доход будет подлежать налогообложению. В противном случае соглашение становится договором для избежания всякого налогообложения³.

В начале 80-х специальная группа экспертов ООН по международному сотрудничеству в налоговых вопросах определила злоупотребление налоговыми соглашениями как использование выгод и преимуществ, предусмотренных этим международным договором лицами, для которых

¹ Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014/ OECD Committee on Fiscal Affairs // OECD library [Electronic resource]. – 2014. – Mode of access: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en – Date of access: 15.02.2015.

² Модельная налоговая конвенция в отношении доходов и капитала. Сокращенная версия/ К.М. Лепшоков, Е.В. Непомнящих. – М.: ООО «ДеЛерой», 2010. – 380 С. – с. 52.

³ M. Shah. Trends in the application of Anti-Avoidance Concepts in Tax Treaties // Tax Treaty Policy and Development, ed. M.Stefaner, M.Zuger. – Wien: Linde, 2010. – 536 p. – P.151 – 175. – P.153.

международный договор не был разработан⁴. Получение налоговых преимуществ, предусмотренных двусторонним налоговым договором лицом, которое не является налоговым резидентом государств, заключивших данный договор, получило в теории международного налогового права название «*трети шоппинг*». Это транслитерированный термин от английского «*treaty shopping*», не имеющего прямого перевода на русский язык и означающего, как указывает А.В. Фокин, «получение налоговых преимуществ и льгот, предусмотренных двусторонним налоговым договором, заключенным между двумя государствами, налоговым резидентом третьего государства»⁵. Налоговый резидент третьего государства создает юридическое лицо в государстве, которое имеет действующий двусторонний договор и стремится воспользоваться налоговыми преимуществами такого договора, которыми резиденты третьего государства не обладают. Например, дивиденды перечисляются не напрямую конечному получателю дивидендов, а изначально т.н. «транзитной компании» и затем – конечному получателю дивидендов, что позволяет избежать или существенно снизить налог у источника выплаты дивидендов.

Негативными последствиями «трети шоппинга» выступают: уменьшение поступления налога в бюджет и ухудшение договорных позиций стран, имеющих налоговое соглашения, при заключении новых договоров. Действительно, если преимуществами налогового договора имеют возможность воспользоваться резиденты третьих стран, то третьим странам нет необходимости стремиться к заключению соответствующих двусторонних соглашений, поскольку им придется на условиях взаимности предоставлять налоговые преимущества и, соответственно, снижать поступления в свой бюджет.

Механизмы противодействия «трети шоппингу» содержатся как в национальном налоговом законодательстве, так и в положениях двусторонних налоговых соглашений. При этом во всех соглашениях, заключенных на основе МНК США, начиная с 1981 года, имеется статья «Ограничение льгот» (*limitation of benefits, LOB*). В результате использовать налоговые преимущества соглашения могут только уполномоченные резиденты договаривающихся стран, а именно имеющие существенные и истинные связи с договаривающимся государством. На остальных лиц, даже если они формально являются резидентами, соглашение не распространяется. В отношении МНК ОЭСР аналогичная норма разрабатывается.

Статья «Ограничение льгот», в частности, содержит следующие положения: «Компетентные органы Договаривающегося Государства могут отказать в предоставлении льгот в соответствии с настоящим Соглашением любому лицу или в отношении любой сделки, если, по их мнению,

⁴ Шепенко, Р.А. Международные налоговые правила : [в 2 частях] / Р. А. Шепенко. - Москва: Юрлитинформ, 2012. – Ч. 2 . – 526 с.– С. 351.

⁵ Фокин, А.В. Международное налогообложение пассивных доходов (проценты, дивиденды, роялти): американский опыт/ А.В. Фокин. – М.: Волтерс Клувер, 2009. – 198 с. – С. 134.

предоставление таких льгот приведет к злоупотреблению настоящим Соглашением с точки зрения его целей». «На юридическое лицо, которое является резидентом Договаривающегося Государства и получает доход из источников в другом Договаривающемся Государстве, не будут в этом Договаривающемся Государстве распространяться преимущества Соглашения, если более 50 процентов участия в этом лице принадлежит прямо или косвенно любой комбинации одного или более лиц, не являющихся резидентами первого указанного Договаривающегося Государства. Однако это положение не применяется, если такое лицо осуществляет в Договаривающемся Государстве, резидентом которого оно является, значительную предпринимательскую деятельность, за исключением простого владения ценными бумагами или другими активами либо простого осуществления вспомогательной, подготовительной или любой другой подобной деятельности в отношении других связанных с ним лиц»⁶.

Последние инициативы ОЭСР в области противодействия «трети шоппингу» отражены в Плане действий этой организации по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения (Base erosion and profit shifting, BEPS)⁷. Проблема злоупотребления соглашениями об избежании двойного налогообложения включена в список вопросов, обсуждаемых в рамках BEPS (Action 6), этот доклад вышел в марте 2014 года и стал результатом работы ОЭСР по следующим направлениям⁸. 1) Рекомендации о введении национальных норм по защите от злоупотребления льготами, предоставляемыми международными договорами в ситуации, когда лица злоупотребляют положениями самих соглашений об избежании двойного налогообложения, а также при злоупотреблениях положениями национального налогового законодательства с использованием положений международных договоров. 2) Разъяснение того, что целью налоговых соглашений не является двойное налогообложение. 3) Определение ориентиров налоговой политики, которые государство должно учитывать при заключении международного налогового соглашения с другим государством.

ОЭСР в своем докладе предлагает использовать следующие способы борьбы с «трети шоппингом».

□ Рекомендуется включать в заголовок и предисловие налогового договора разъяснение, что государства, вступая в соглашение, обозначают намерение предотвратить уклонение от уплаты налогов, и, в частности, упразднить возможности налогового шоппинга. Это имеет

⁶ О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество: Постановление Правительства РФ от 24.02.2010 N 84 // Консультант Плюс: Версия Проф [Электронный ресурс] – М., 2015.

⁷ Base erosion and profit shifting/ OECD Centre for Tax Policy and Administration. [Electronic resource]. – 2015. – Mode of access: <http://www.oecd.org/ctp/beps.htm> – Date of access: 15.02.2015.

⁸ Милоговор, Н.С. Ограничение льгот как способ борьбы с налоговым шоппингом // Налоговед. – 2014. – № 9. – С. 20 – 25.

важное значение, т.к. при толковании положений соглашения согласно ст. 31 Венской конвенции о праве международных договоров необходимо учитывать предмет и цели заключения договора.

□ В текст соглашений рекомендуется включать норму, направленную на противодействие уклонению от уплаты налогов, которая основана на положении об ограничении льгот.

□ Для борьбы с другими формами злоупотребления положениями соглашений ОЭСР рекомендует добавить в договоры более общее правило, препятствующее уклонению от уплаты налогов. «Льготы не должны быть доступны, если одной из основных целей сделки является сохранение налоговых преимуществ, которые предоставляются таким договором и получение которых в данных обстоятельствах противоречит соответствующим положениям соглашения».

В МНК ОЭСР содержится ряд специфических механизмов, направленных на противодействие уклонению от уплаты налогов. Среди них:

□ Концепция бенефициарного собственника (beneficial owner), которая была дополнена в 2014 году в целях большего противодействия уклонению от уплаты налогов (ст. 10, 11, 12 МНК ОЭСР);

□ Правила недостаточной капитализации (thin capitalization rules);

□ Нормы об отчуждении акций компаний, владеющих недвижимым имуществом (alienation of shares of immovable property companies) (п. 4 ст. 13);

□ Налогообложение компаний, созданных «звездами» (star companies) (п. 2 ст. 17).

□ Правила трансфертного ценообразования (transfer pricing rules) (ст. 9).

Реализация названных и иных мер позволит реализовать основополагающий принцип МНК ОЭСР: *налоговые льготы по соглашению об избежании двойного налогообложения не должны предоставляться в случае, если основной целью заключения определенной сделки является обеспечение благоприятного налогового статуса, при этом получение данного статуса противоречит целям и задачам соответствующих норм соглашения*⁹.

Дата размещения статьи в Электронной библиотеке БГУ –20.05.2015

⁹ Модельная налоговая конвенция в отношении доходов и капитала. Сокращенная версия/ К.М. Лепшонов, Е.В. Непомнящих. – М.: ООО «ДеЛерой», 2010. – 380 С. – с. 53.